

НОВІ ТЕРМІНИ МСФЗ 15 «ДОХІД ВІД ДОГОВОРІВ З КЛІЄНТАМИ»

В 2014 році Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності затвердила новий документ - МСФЗ 15 «Дохід від договорів з покупцями». Він містить кілька нових термінів, розуміння змісту яких є критичним для правильного застосування положень стандарту.

В першу чергу, МСФЗ 15 уточнив, що виручка – це дохід, що виникає в ході звичайної діяльності компанії. Виручка визнаватиметься тільки якщо існує договір, тобто угода між двома або більше учасниками, який створює забезпечені правовим захистом права і зобов'язання. Проте для врахування угоди, яка потрапляє в сферу дії МСФЗ 15, в обліку та звітності необхідно, щоб одночасно виконувалися такі умови:

- сторони затвердили договір і зобов'язуються виконувати передбачені ним зобов'язання;
- підприємство може ідентифікувати права кожного з учасників договору щодо товарів (послуг, робіт), які будуть передані (надані);
- підприємство може ідентифікувати умови оплати за передані товари (роботи, послуги);
- договір має комерційну сутність, тобто очікувані ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків компанії зміняться в результаті його виконання; і
- отримання підприємством відшкодування, право на яке воно отримає в обмін на товари (роботи, послуги), які будуть передані (надані) покупцеві, є ймовірним.

Ще одним цікавим термінологічним нововведенням є те, що крім традиційної дебіторської заборгованості МСФЗ 15 також виділяє актив за контрактом, тобто право підприємства на відшкодування в обмін на передані покупцю товари (роботи, послуги), коли таке право залежить від чогось, відмінного від закінчення певного періоду часу. Такі активи виникатимуть, насамперед, в ситуаціях, коли покупець має право повернути товар продавцю. Наприклад, підприємство відвантажило покупцю 1000 одиниць товару, собівартість одиниці якого становить 200 грн. Договір на поставку цього товару дозволяє покупцю повернути його протягом місяця. Виходячи з попереднього досвіду співпраці з цим покупцем постачальник очікує, що 5% товару може бути повернуто. Звідси, при визнанні виручки постачальник має списати товари на суму 200 тис. грн. за кредитом відповідного рахунку, а за дебетом - відобразити собівартість продажу в межах тих запасів, які в великому ступені ймовірності не будуть повернуті, тобто на суму 190 тис. грн. [950x200]. Різниця у сумі 10 тис. грн. – це актив за контрактом, що означає право підприємства на решту товару, який може надійти під покупця. З метою обліку його наявності та руху суб'єктам господарювання слід буде передбачити відповідний активний рахунок, що вимагатиме внесення змін до робочого плану рахунків.

Одночасно, крім звичних для постачальників зобов'язань передати товари або послуги покупцеві, за які відшкодування вже надійшло (тобто, аванси

отримані), в МСФЗ 15 передбачено ще один новий термін - обов'язок до виконання або контрактні зобов'язання. Він означає обіцянку підприємства згідно з договором передати покупцю товар/послугу (або сукупність товарів/ послуг), які є відокремлюваними (відмітними, ідентифікованими), або ряд відокремлюваних товарів/послуг, які є практично однаковими і передаються покупцеві за однаковою схемою. При цьому товар або послуга вважаються відокремлюваними, якщо щодо них одночасно виконуються такі умови:

1) покупець може отримати вигоду від товару/послуги або окремо, або разом з іншими ресурсами, до яких у покупця є вільний доступ. Отримання вигід товару/послуги ймовірно, якщо кожен з них може бути використаний, спожитий, проданий за суму, що перевищує їх ліквідаційну вартість, або утримуватися іншим способом, який генерує економічні вигоди;

2) постачальник може відділити обов'язок з передачі товару/послуги від інших зобов'язань договору, тобто товар/послуга позначаються окремо в контексті угоди. На підтвердження такого виокремлення для компанії-постачальника можуть слугувати наступні чинники:

– вона не надає значну послугу по інтеграції товару або послуги з іншими товарами або послугами, обіцяними за договором, в пакет товарів або послуг, який представляє собою сукупний результат, для отримання якого покупець уклав договір;

– товар або послуга значно не модифікують або не адаптується інший товар або послугу, обіцяні за договором;

– товар або послуга не знаходяться в сильній залежності від інших товарів або послуг, обіцяних за договором, або в тісному взаємозв'язку з ними (наприклад, покупець може прийняти рішення не купувати товар або послугу, і це не матиме значного впливу на інші обіцяні товари або послуги в договорі).

Нарешті, для оцінювання величини доходу МСФЗ 15 передбачив такі поняття як ціна операції і ціна відокремленого продажу. Ціна операції являє собою суму відшкодування, право на яке очікує отримати компанія в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг покупцеві, виключаючи суми, отримані від імені третіх сторін. Своєю чергою, ціна відокремленого продажу – це ціна, за якою компанія продала б покупцеві обіцяний товар або послугу окремо. Отже, перше визначення стосується контракту в цілому незалежно від конкретних обов'язків до виконання, а друге – актуальне для конкретного відокремлюваного товару або послуги, тобто для контрактного зобов'язання.

Таким чином, нові терміни та методологічні підходи, що містяться в МСФЗ 15, цілком справедливо можна вважати більш універсальними, ніж ті вимоги, що існують нині у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, що вимагатиме подальших кроків щодо вдосконалення останніх.